

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin **** in der Beschwerdesache Bf, AdresseBf vertreten durch Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati Partnerschaft von Rechtsanwälten, Parkring 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 04.04.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 02.03.2016, Erf.Nr. betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf und entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Am 17. Juni 2011 wurde zwischen der Bf als Pächter (in der Folge als Bf bezeichnet) und der ABCFranchiseGmbH als Verpächter ein Pachtvertrag abgeschlossen.

Der Pachtvertrag regelte auszugsweise folgende Punkte, beginnend mit Definitionen:

„Restaurant:

Unter Restaurant ist das aufgrund des Franchisevertrages von einem der Pächter oder beiden Pächtern in den Pachträumlichkeiten in AdresseBf2 ausgeübte Gastgewerbe nach dem ABC System zu verstehen.

Franchise-Geber:

Jene Gesellschaft des ABC Konzerns, mit welcher die Pächter den Franchise-Vertrag zum Betrieb des Restaurants nach dem ABC System in den Pachträumlichkeiten abgeschlossen haben. Der Franchise-Geber kann - muss aber nicht - mit dem Verpächter ident sein.

Franchise—Vertrag:

Jener Vertrag zwischen dem Franchise—Geber und dem Pächter, welcher dem Pächter das Recht einräumt, das Restaurant nach dem ABC System zu betreiben.“

In Art. 1 wird der Pachtgegenstand/ die Pachtvereinbarung beschrieben, wobei der Verpächter Bestandnehmer der dort genannten Liegenschaften etc. im Gesamtausmaß von ca. 300 m² ist.

Das vom Verpächter in Bestand genommene Mietobjekt wurde von diesem zu einem ABC Restaurant ausgestattet – diese Pachträume an dem bezeichneten Standort samt den dazu gehörenden Außenanlagen sowie Parkplätzen und Verkehrsflächen – sind Gegenstand dieses Pachtvertrages.

In Art. 2 wird die Pachtzeit geregelt:

„1) Das Pachtverhältnis beginnt mit Übergabe des Pachtgegenstandes an den Pächter, das ist am 28.08.2011.

2) Das Pachtverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von den Vertragsparteien unter Einhaltung einer Frist von einem Monat zum Ende eines jeden Kalendermonats außergerichtlich gekündigt werden.

3) Der Pächter verzichtet auf die Dauer von zwanzig Jahren ab Vertragsbeginn auf eine Kündigung und erklärt bereits jetzt das Pachtverhältnis zum Ablauf des zwanzigsten Jahres der Vertragslaufzeit aufzukündigen. Diese Kündigungserklärung des Pächters ist auf Vertragsdauer unwiderruflich.“

In Art. 3 wird die Benützung der Pachträume geregelt:

1) Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten und die dazugehörigen Verkehrs- und Parkplatzflächen zum Betrieb eines ABC Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht auf Führung eines ABC Restaurants wird dem Pächter mit dem gesondert abzuschließenden Franchise-Vertrag eingeräumt. Der Pächter darf somit den Pachtgegenstand nur zur Führung eines Restaurants nach dem ABC System benützen, und zwar nur zum Verkauf der im Franchise—Vertrag benannten Produkte.

2) Der Pächter darf den Pachtgegenstand ohne schriftliche Zustimmung des Verpächters keinem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich zum Gebrauch überlassen und zwar weder ganz noch teilweise und weder befristet noch unbefristet.

...

3) Der Pächter darf das Restaurant ausschließlich zu den im Franchisevertrag genannten Bedingungen und Auflagen betreiben. Er hat alle Auflagen, Anweisungen und Anordnungen jener Behörden nachzukommen, die für die Verpachtung oder den Pächter oder den Pachtgegenstand zuständig sind.

...

5) Will der Pächter zum Betrieb des ABC Restaurants weitere Räume oder Flächen von Dritten pachten, bedarf dies der vorherigen schriftlichen Zustimmung des Verpächters. Diese Zustimmung wird nur erteilt, wenn gewährleistet ist, dass der Pächter bei der Nutzung dieser Pachtgegenstände zum Betrieb des Restaurants nach dem ABC System die Grundsätze dieses Pachtvertrages und des Franchisevertrages beachtet.“

Art. 4 regelt die Instandhaltung und Instandsetzungsbedingungen der Pächträume, wobei in Punkt 8 die Parteien ihre Einigkeit kundtun, dass bauliche Veränderungen und die baulichen Erweiterungen im vollen Umfang Teil des Pachtgegenstandes werden und den Regelungen des Pachtvertrages sowie des Franchisevertrages unterliegen.

In Art. 5 sind weitere Pflichten des Pächters genannt:

„1) Der Pächter verpflichtet sich, ein ABC Restaurant in den Pächträumen nachhaltig und sorgfältig zu betreiben und es zu den im Franchisevertrag festgelegten Geschäftsstunden offenzuhalten.

...“

In Art. 7 werden Versicherungsbestimmungen geregelt:

„1) Der Pächter übernimmt gegenüber dem Verpächter die Verpflichtung, auf seine Kosten während der gesamten Dauer dieses Pachtvertrages eine Pachtzinsversicherung (Betriebsunterbrechungsversicherung) für den vertraglichen Pachtzins ... abzuschließen und aufrecht zu erhalten, wobei als Mitversicherter der Verpächter zu benennen ist.

2) Weiters hat der Pächter auf seine Kosten eine umfassende Allgefahrenversicherung ... abzuschließen, mit welcher der Pachtgegenstand gegen alle Risiken der Beschädigung und des Unterganges, insbesondere gegen Feuer versichert wird.“

In Art. 8 wird der Pachtzins vereinbart:

1) Der vereinbarte Pachtzins beträgt 15% der Bruttoeinkünfte, die der Pächter infolge des Betriebes des ABC Restaurants in den Pächträumlichkeiten erzielt hat, mindestens aber den jedenfalls zu bezahlenden Grundpachtzins in der Höhe von monatlich 18.500,- (EUR achtzehntausendfünfhundert) zuzüglich Umsatzsteuer.

Soweit der vereinbarte Umsatzpachtzins für den Zeitraum von mindestens einem Kalendermonat höher ist als der Grundpachtzins für den gleichen Zeitraum ist er anstelle des Grundpachtzinses zu bezahlen.

2) Der Pächter ersetzt darüber hinaus dem Verpächter die aufgrund der Wertsicherung eintretenden Erhöhungen des Mietzinses, den der Verpächter als Mieter an die Eigentümer oder Verfügungsberechtigten jener Liegenschaften zu bezahlen hat, die vorn Pächter aufgrund dieses Pachtvertrages genutzt werden.

3) Zum Pachtzins und zu einem allfälligen Wertsicherungsbetrag kommt die Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe.

4) Der Pächter ist verpflichtet, die Betriebskosten im Sinne des Mietrechtsgesetzes insbesondere die Gebühren für Gas-, Elektrizität und andere Versorgungseinrichtungen, für Müllabfuhr, für sonstige Ver- und Entsorgung, weiters gegebenenfalls Abwassergebühren sowie die Gebühren für das gesamte auf das Restaurant verbrauchte Wasser, jeweils samt Mehrwertsteuer zu bezahlen bzw. dem Verpächter unverzüglich zu erstatten.

Es ist demgemäß ausdrücklicher Wille der Vertragsparteien, dass den Verpächter keinerlei Nebenkosten im Zusammenhang mit dem Restaurant treffen, sondern dass alle Betriebs- und Nebenkosten für den Pachtgegenstand und den Restaurationsbetrieb vom Pächter getragen werden....“

Die Beendigung des Pachtverhältnisses wird in Art. 9 geregelt:

„1) Das Pachtverhältnis endet durch Kündigung oder vorzeitige Auflösung.

2) Dieses Pachtverhältnis unterliegt als Pachtvertrag nicht den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes. Sollte jedoch aus welchem Grunde immer, insbesondere durch Gesetzesänderung oder Judikatur das vorliegende Vertragsverhältnis zur Gänze oder auch nur teilweise als dem Mietsrechtsgesetz unterliegend angesehen werden, vereinbaren die Vertragsteile analog zu den im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geltenden Bestimmungen des § 30 Abs. 2 Zif. 13 MRG. dass die Beendigung des Franchisevertrages zwischen dem Pächter und dem Franchise-Geber aus welchem Grunde immer, einen wichtigen Kündigungsgrund darstellt.

Endet der Franchisevertrag, ist der Pächter zum Betrieb des ABC Restaurants nicht mehr berechtigt. Die Verpachtung an den Pächter erfolgt aber ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants auch nach dem ABC System zur Verfügung zu stellen, weshalb das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchisevertrag zu enden hat.

Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pachtvertrages zum gleichen Stichtag.

3) Der Verpächter kann das Pachtverhältnis jederzeit aus wichtigem Grunde mit sofortiger Wirkung auflösen. Als wichtiger Grund gelten insbesondere folgende Umstände:

...

b) wenn der Franchisevertrag zwischen dem Pächter und dem Franchise-Geber aus welchen Gründen immer aufgelöst wird;“

Desweiteren enthält der Pachtvertrag noch Regelungen über Haftung des Verpächters, Personenmehrheit auf Seiten des Pächters und allgemeine Regelungen.

Am selben Tag, als der Pachtvertrag abgeschlossen wurde, dem 17. Juni 2011, wurde auch der Franchise-Vertrag zwischen dem Pächter als Franchise-Nehmer (Bf) und dem Verpächter als Franchise-Geber abgeschlossen.

Dieser Franchise-Vertrag regelte auszugsweise folgenden Inhalt:

„ § 1 Grundlage und Zweck des Vertrages

...

Das "ABC—System" umfasst, ohne hierauf beschränkt zu sein, die folgenden Bestandteile:

a) gewerbliche Schutzrechte, insbesondere das Warenzeichen "ABC",

b) Know-how-Rechte,

c) bestimmte Rechte an Ausstattungen von Waren, Designs und Farbzusammenstellungen für Restaurantbeuten, Anlagen der Außenwerbung, gleich welcher Art, Einrichtungsmustern.

insbesondere für Küchen und Gasträume, Rezepten und Zutaten, Angaben für bestimmte Lebensmittelprodukte,

d) Verfahren zur Bestands— und Betriebskontrolle, Buchhaltungs- und Rechnungsführungsverfahren,

e) *Handbücher über den Geschäftsbetrieb von Restaurants*

...

4)a) *Grundlegende, unabdingbare und unverzichtbare Voraussetzung für den Fortbestand dieses Franchise-Vertrages seitens des Franchise—Gebers ist die Verpflichtung des Franchise—Nehmers, sich stets an die Grundsätze und Richtlinien, die der Franchise—Geber für den einheitlichen Betrieb von Restaurants nach dem "ABC-System" aufgestellt hat oder aufstellen wird, zu halten.*

b) *Insbesondere gilt hinsichtlich der oben genannten Grundsätze und Richtlinien im Hinblick auf den Betrieb von Restaurants nach dem "ABC System" folgendes:*

aa) *Es werden vom Franchise-Nehmer nur Speisen und Getränke abgegeben, die von dem Franchise-Geber ausdrücklich benannt werden.*

bb) *Hinsichtlich der Ausgestaltung des Restaurants sind die Einrichtung, das Layout und die Designs und Farbzusammenstellungen zu verwenden, die dem Franchise-Nehmer von dem Franchise-Geber vorgeschrieben werden.*

cc) *Der Franchise—Nehmer hat sich streng an die von dem Franchise—Geber aufgestellten Vorschriften für Speisen und Getränke sowie an die von dem Franchise-Geber vorgeschriebenen Qualitätsnormen und Richtlinien für Bedienung und Sauberkeit in dem Restaurantbetrieb des Franchise-Nehmers zu halten.*

§ 2 *Gegenstand des Vertrages*

1) *Der Franchise-Geber gewährt dem Franchise-Nehmer (... bis 31.12.2030...) das Recht,*

a) *ein Restaurant in den vom Franchise-Nehmer **mit gesondertem Vertrag** gepachteten Räumlichkeiten nach dem ABC-System zu betreiben, und zwar das Restaurant am Standort AdresseBf2*

...

c) *Die Handelsbezeichnungen, Warenzeichen und sonstigen gewerblichen Schutzrechte, die dem Franchise-Geber zustehen und zustehen werden, soweit sie der Franchise-Geber als Bestandteil des ABC Systems bezeichnet, zu verwenden und zu nutzen, jedoch nur im Zusammenhang mit dem Verkauf der Lebensmittelprodukte und Getränke, die von dem Franchise-Geber festgesetzt wurden und auch nur in dem oben genannten Restaurant und in anderen nach dem ABC Restaurant System aufgrund entsprechender Verträge vom Franchise-Nehmer zulässigerweise betriebenen Restaurants. Mit der Gewährung der vorstehenden Rechte erhält der Franchise-Nehmer kein ausschließliches Recht. Der Franchise-Nehmer hat insbesondere keinerlei Gebietsschutz im Hinblick auf das in § 2 Abs. 1 lit.a) genannte Restaurant oder im Hinblick auf andere Restaurants, die vom Franchise-Nehmer, vom Franchise-Geber oder Dritten nach dem ABC System betrieben werden.*

§ 3 *Pflichten des Franchise-Gebers*

1) *Der Franchise-Geber ist verpflichtet, dem Franchise-Nehmer die in § 2 genannten Rechte für das in § 2 Abs. 1 lit. a) genannte Restaurant einzuräumen. Der Franchise-Geber kann seine Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag durch Dritte ausüben.*

...

§ 4 Pflichten des Franchise-Nehmers

Der Franchise—Nehmer ist verpflichtet, das ihm nach 5 2 Abs. 1 dieses Vertrages zustehende Recht im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszuüben und anzuwenden.

Der Franchise-Nehmer hat die vorstehend genannten Rechte mit der erforderlichen Sorgfalt selbst und unter persönlichem Einsatz in vollem Umfang auszunützen.

Der Franchise-Nehmer hat mit gesondertem Vertrag die Pachträume und gegebenenfalls deren Einrichtung, sofern er sie nicht erwirbt, zu pachten.

2) Der Franchise-Nehmer erkennt an, dass das gesamte ABC-System vollinhaltlich für den Betrieb des Restaurants nach diesem Vertrag erforderlich und unabdingbar ist. Dies gilt insbesondere für die jeweils vom Franchise-Geber festgelegten Speisen und Getränke, die Einheitlichkeit der Speisenbestandteile, das Verfahren bei der Zubereitung der Speisen, die Qualität und das Aussehen der Speisen sowie die Einheitlichkeit der Einrichtung und Ausstattung des Restaurants und die Richtlinien im Hinblick auf die Bedienung der Gäste sowie die ABC Richtlinien für die Abfallbehandlungs- und – bewirtschaftungsmaßnahmen. Der Franchise-Nehmer verpflichtet sich, das ABC System anzuwenden und die entsprechenden Grundsätze und Richtlinien zu beachten.

...

b) Sofern nichts anderes vereinbart ist, hat der Franchise-Nehmer auf eigene Rechnung Kücheneinrichtungen, Leuchtschriften und sonstige Ausstattung, Sitzgelegenheiten jeder Art von Werbung, gleich welcher Art, entsprechend den Richtlinien des Franchise-Gebers und dem von dem Franchise-Geber festgelegten und gebilligten Layout zu erwerben und auf Aufforderung des Franchise-Gebers den Einbau unverzüglich vorzunehmen.

...

§ 6 Franchise-Gebühren und Nebenleistungen

1) Der Franchise—Nehmer zahlt dem Franchise-Geber Franchise—Gebühren für die Erteilung der in § 2 genannten Rechte und für sonstige Leistungen des Franchise-Gebers gegenüber dem Franchise-Nehmer aufgrund dieses Vertrages.

2) Über die laufenden Franchise—Gebühren hinaus zahlt der Franchise—Nehmer bei Vertragsabschluß dem Franchise-Geber eine einmalige Gebühr in Höhe von € 40.000,- zuzüglich Umsatzsteuer für die Gewährung der aufgrund des Vertrages eingeräumten Rechte.

3) Der Franchise—Nehmer hat an den Franchise—Geber weiterhin eine laufende Franchise-Gebühr zu bezahlen. Sie beträgt 5 % seiner Bruttoeinkünfte, die der Franchise-Nehmer infolge des Betriebes des Restaurants nach dem ABC-System aufgrund dieses Vertrages erzielt hat.

Zur Franchise—Gebühr kommt eine allfällige Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe.

...

§ 9 Versicherungen

1) Der Franchisenehmer übernimmt gegenüber dem Franchisegeber die Verpflichtung, auf seine Kosten während der gesamten Dauer dieses Franchisevertrages eine

Pachtzinsversicherung (Betriebsunterbrechungsversicherung) für den vertraglichen Pachtzins in Höhe der Vorauszahlung gemäß Art. 8 Pkt. 1) letzter Absatz des Pachtvertrages für 12 Monate zuzüglich Nebenkosten abzuschließen und aufrecht zu erhalten, wobei als Mitversicherter der Franchisegeber zu benennen ist.

2) Weiters hat der Franchisenehmer auf seine Kosten eine umfassende Allgefahrenversicherung gemäß Anlage ./2 des Pachtvertrages abzuschließen, mit welcher der Pachtgegenstand gegen alle Risiken der Beschädigung und des Unterganges, insbesondere gegen Feuer versichert wird. Der Versicherungsschutz muss sämtliche vom Franchisegeber getätigten Investitionen in den Pachtgegenstand und für die Betriebsvorrichtungen (Equipment) zum jeweiligen Neuwert umfassen und den Franchisegeber ebenfalls als Mitversicherten ausweisen.

...

§ 14 Vertragsdauer und Beendigung des Vertrages

Dieser Vertrag beginnt mit Übernahme des Restaurants, das ist am 28.08.2011 und ist unkündbar bis 31.12.2030 abgeschlossen.

§ 15 Allgemeine Regelungen

...

10) Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand dieses Franchise-Vertrages ist der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über die Restauranträumlichkeiten. Die Auflösung des Pachtvertrages aus wichtigem Grunde bewirkt zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung dieses Franchise-Vertrages.

...“

Der **Pachtvertrag** wurde am **20. Juni 2011** von ABCFranchiseGmbH (Abteilung Franchising) dem Finanzamt **angezeigt**.

Am **18. Jänner 2012** wurde für den Pachtvertrag eine Gebühr von 8.791,20 € mit **vorläufigem Bescheid des Finanzamtes** - weil nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss war – festgesetzt. Berechnet wurde diese Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG mit dem Monatspachtzins plus Betriebskosten, die laut Finanzamt mangels ausreichender Angaben gemäß § 184 BAO geschätzt wurden, plus Umsatzsteuer, die vertraglich beurkundet wurde mal dem dreifachen Jahreswert, weil der Vertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde. Mit Ergänzungsersuchen vom 5. August 2014 wurde die Bf vom Finanzamt aufgefordert, Fragen zu beantworten und die erforderlichen Unterlagen beizulegen. Die Fragen bezogen sich auf die Höhe der tatsächlich bezahlten Pacht inkl. Umsatzpacht, Betriebs- und Nebenkosten, Versicherungsaufwand und der Umsatzsteuer für den Zeitraum vom Vertragsbeginn 28. August 2011 bis einschließlich 31. Juli 2014.

Mit **Schreiben vom 9. November 2014** wurde von der Bf dem Finanzamt die für den Zeitraum 28. August 2011 bis Juli 2014 Basispacht, Prozentpacht, Betriebs- und Nebenkosten sowie Versicherungsaufwendungen bekanntgegeben.

Mit Ergänzungsersuchen vom 20. Mai 2015 ersuchte das Finanzamt um weitere Angaben betreffend der Höhe des Franchise-Entgeltes für den Zeitraum ab Vertragsbeginn bis einschließlich 31. Dezember 2014 sowie die Übersendung des Franchise Vertrages.

Mit **Schreiben vom 29. Juni 2015** übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf (die gleichzeitig die steuerliche Vertretung der ABCFranchiseGmbH ist)

dem Finanzamt den Franchise Vertrag mit einem Begleitschreiben, das im Wesentlichen folgenden Inhalt hatte:

Aus der Anforderung des Franchise-Vertrages werde geschlossen, dass das Finanzamt dieses einen Zusammenhang zwischen dem gebührenpflichtigen Pachtvertrag und dem gebührenfreien Franchise- Vertrag durch eine enge wirtschaftliche Verknüpfung vermute, die eine gebührenrechtliche Annahme des Vorliegens eines einheitlichen Rechtsgeschäftes rechtfertige. Diese Rechtsansicht werde im Wesentlichen aus folgenden Gründen als unrichtig angesehen:

1. Kein wirtschaftlicher Zusammenhang der Verträge:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen sei, alle Leistungen zählen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet habe, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen.

Zur Beurteilung dieses „Werts“ sei daher zu fragen, ob eine Leistung für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart worden sei. Abzustellen sei auf das Austauschverhältnis zur Einräumung des Benutzungsrechtes, also auf das, was "erkennbar" für die Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache bestimmt sei.

Aus dem „Wert“ ausscheiden müsse, was nicht (in zivilrechtlicher Sicht) Entgelt für das konkrete gebührenpflichtige Rechtsgeschäft ist, sondern Gegenleistung für ein anderes Rechtsgeschäft sei. Diese grundlegende Prämisse sei selbst dann zu berücksichtigen, wenn zwei Rechtsgeschäfte in einer Urkunde beurkundet würden, sodass z.B. ein Werklohn, der das Entgelt für einen mitbeurkundeten Werkvertrag darstelle (§ 17 Abs 1) mit einem Bestandvertrag und seinem "Wert" nichts zu tun habe.

Selbst wenn ein Bestandvertrag mit einem anderen Vertrag dergestalt gekoppelt wäre, dass der Bestandgeber ohne gleichzeitigen Abschluss des anderen Vertrags den Bestandvertrag nicht abschließe, seien für die Bemessung der Bestandvertragsgebühr dennoch nur jene Leistungen relevant, die als Entgelt für die Überlassung des Bestandobjekts zu erbringen seien (*Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren, 9. Auflage, § 33 TP 5 Rz 6).

Die zentrale Leistungspflicht aus dem Franchisevertrag, die Franchisegebühr, sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-How und Businesskonzept des Franchisegebers an die Franchisenehmer zu qualifizieren und weise damit keinerlei Konnex zur Einräumung des Bestandsrechts an den Pachträumlichkeiten auf. Sie sei daher mit Sicherheit kein Pachtentgelt, da sie keine Gegenleistung für die Einräumung der Nutzungsrechte an den Pachträumlichkeiten darstelle.

Dazu komme auch, dass die ABCFranchiseGmbH nicht Inhaberin der Franchiserechte sei. Hieraus folge, dass die ihrerseits im Rahmen des Franchisevertrags

an die Franchisenehmer eingeräumten Rechte lediglich abgeleitete Rechte darstellen und die vereinnahmten Franchisegebühren vollumfänglich weitergeleitet werden müssten. Die Franchisegebühr sei mithin erkennbar eine Gegenleistung für die Überlassung von Rechten, hinsichtlich derer eine bloß abgeleitete Förderungszuständigkeit der ABCFranchiseGmbH bestehe, die daraus auch keinen Vorteil ziehe.

Entgelt für die Einräumung von Bestandrechten sei demgegenüber eine Leistung, die im Austausch für die Weitergabe eigener Nutzungsrechte erbracht werde und dementsprechend auch einen vermögenswerten Vorteil für den Bestandgeber lukriere. Auch aus dem rechtskonzeptionellen Unterschied von Franchisegebühren (und sonstigen Leistungspflichten) aus dem Franchisevertrag einerseits und Entgeltleistungspflichten aus dem Pachtvertrag andererseits sei umso mehr einsichtig, dass die Franchisegebühren nicht Gegenleistung für die Einräumung von Nutzungsrechten an den Pachträumlichkeiten und daher auch nicht gebührenrechtlich relevantes Entgelt aus dem Pachtverhältnis sein könne.

Zusammenfassend sei zu konstatieren, dass die Franchisegebühr kein Entgelt für die Überlassung der Nutzungsrechte an den Pachträumlichkeiten darstelle und mithin nichts mit dem „Wert“ des Pachtvertrags als gebührenpflichtiges Bestandverhältnis zu tun hat. Die Franchisegebühr und sonstige Leistungspflichten des Franchisenehmers aus dem Franchisevertrag seien folglich nicht in die Bemessungsgrundlage für die auf den Pachtvertrag entfallende Rechtsgeschäftsgebühr miteinzubeziehen.

2. Verstoß gegen das Legalitätsprinzip:

Franchiseverträge unterlägen unzweifelhaft keiner Rechtsgeschäftsgebühr, da das GebG keinen entsprechenden Tatbestand vorsehe. Sollte trotz rechtlicher und wirtschaftlicher Trennung des Pacht- und Franchisevertrages die Auffassung vertreten werden, die Leistungspflichten der Franchisenehmer aus dem Franchisevertrag seien in die Bemessungsgrundlage für die Vergebührung des Pachtvertrags miteinzubeziehen, würde man damit im Ergebnis einen an sich gebührenfreien Franchisevertrag mittelbar — und, wie bereits weiter oben dargestellt, ohne Grundlage in Gesetz oder Rechtsprechung unter klarer Verletzung des verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzips (Art 18 B-VG) einer Gebühr unterwerfen.

3. Gleichheitswidrigkeit

Die Rechtsansicht des FAGVG würde im Ergebnis überall dort, wo Franchisenehmer gleichzeitig auch Bestandnehmer ihres Franchisegebers sind, zu dem Umstand führen, dass die Franchiseentgelte bei der Bemessung der Bestandvertragsgebühr stets zwingend mitzuberücksichtigen wären. Diese Auffassung unterstelle § 33 TP 5 GebG einen unsachlichen und damit gleichheitswidrigen Inhalt.

Eingedenk der wirtschaftlichen Realität der Franchisesysteme in Österreich seien Franchisenehmer in der Regel — mangels ausreichendem eigenen Vermögen — zur Inbestandnahme geeigneter Räumlichkeiten zwecks Führung ihrer Franchisebetriebe gezwungen.

Würde ein Bestandvertrag vor diesem Hintergrund nun zwischen dem Franchisenehmer und einem vom Franchisegeber verschiedenen Dritten abgeschlossen (was in der Praxis

den Regelfall darstelle), würde niemand ernsthaft daran zweifeln, dass zwischen dem Bestandvertrag mit dem betreffenden Dritten und dem Franchisevertrag mit dem Franchisegeber keine gebührenrechtlich relevante wirtschaftliche Verbindung bestehe, weil Bestandvertrag und Franchisevertrag inhaltlich völlig unterschiedliche Regelungskreise betreffen und daher eben nicht zusammenhängen würden. Für eine rechtlich differenzierte Behandlung der soeben beschriebenen Konstellation (also Abschluss von Franchise— und Bestandvertrag mit jeweils verschiedenen Vertragspartnern) gegenüber einem Sachverhalt, in welchem der Franchisenehmer nicht von einem Dritten, sondern direkt vom Franchisegeber die Nutzungsrechte an den benötigten Bestandräumlichkeiten eingeräumt erhalte, existiere keine objektive Rechtfertigung: In beiden Szenarien miete oder pachte der Franchisenehmer, weil er über keine eigenen geeigneten Räumlichkeiten verfüge und habe die Inbestandnahme des Bestandobjekts inhaltlich nichts mit der völlig getrennt zu beurteilenden Ausgestaltung des Franchiseverhältnisses zwischen Franchisegeber und —nehmer zu tun. Hinzu komme noch der Umstand, dass der Franchisegeber in concreto lediglich Lizenzrechte inne habe und damit auch im vorliegenden Fall Pächter und Franchisegeber formalrechtlich auseinanderfallen würden. Zwei sohin inhaltlich identische Sachverhalte einmal (im Falle des Vertragsschlusses mit einem Dritten) als gebührenrechtlich unbedenklich und einmal (im Falle des Vertragsschlusses mit dem Franchisegeber) als gebührenrechtlich relevant zu qualifizieren, sei im Lichte des Art 7 B-VG verfassungsrechtlich unzulässig, da gleichheitswidrig.

4. Keine gebührenrechtliche Bezugnahme

Als Ausfluss des Urkundenprinzips des § 17 Abs 1 GebG sei iSd Gebührenrichtlinien Rz 487 für die Bemessung der für ein bestimmtes Rechtsgeschäft anfallenden Gebühr allein der Inhalt der die Rechtsgebühr auslösenden Schrift (hier also des Pachtvertrags) maßgeblich. Tatsachen, die aus der betreffenden Urkunde nicht hervorgingen, seien daher für die rechtliche Beurteilung unbeachtlich.

§ 17 Abs 1 Satz 2 GebG bestimme zwar, dass zum Urkundeninhalt auch der Inhalt jener Schriften zählt, auf die das gebührenpflichtige Geschäft Bezug nehme, doch greife die Bestimmung ihrem Wortlaut nach nur dann, wenn diese Bezugnahme die betreffenden Schriften zum rechtsgeschäftlichen Inhalt der Bezug nehmenden Urkunde mache.

Der Pachtvertrag enthalte keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag, über welchen dieser (auch nur teilweise) zum rechtsgeschäftlichen Inhalt des Pachtverhältnisses erhoben würde.

Bloße Erwähnungen der Franchisevereinbarung im Pachtvertrag- wie vereinzelt vorhanden-würden nach *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren 9 (2011), § 17 Rz 7a. nicht ausreichen, um die Rechtsfolge des § 17 Abs 1 Satz 2 GebG auszulösen.

Mangels rechtlich relevanter Bezugnahme des Pachtvertrags auf den Franchisevertrag im Sinne des § 17 Abs 1 GebG sei der Inhalt des Franchisevertrags sohin aber nicht als Teil der Pachtvertragsurkunde zu qualifizieren, weshalb im Sinne des gebührenrechtlichen Urkundenprinzips bei der Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr für den Pachtvertrag nicht auf den Franchisevertrag Rücksicht genommen werden dürfe.

Aus den genannten Gründen sei die Rechtsauffassung, Pacht— und Franchisevertrag seien in ihrer Gesamtheit für die Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr betreffend den Pachtvertrag relevant, unrichtig und führt zur gesetz- und verfassungswidrigen rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts. Richtig sei demgegenüber, dass allein die im Pachtvertrag selbst vereinbarten Leistungspflichten als „Wert“ des Bestandverhältnisses gemäß § 33 TP 5 GebG zu berücksichtigen seien. Da der Pachtvertrag seitens des Verpächters jederzeit einseitig grundlos beendet werden kann (vgl. Art 2 Abs 2), ist er im Einklang mit der stRsp des VwGH als auf unbestimmte Zeit abgeschlossen anzusehen und die Bemessungsgrundlage daher auf Basis des dreifachen Jahreswerts (Jahrespachtzins) zu ermitteln.

Da ein umsatzabhängiger Pachtzins vereinbart sei, könne aufgrund der hiermit vorgelegten Unterlagen über die in den letzten drei Jahren bezahlten Pachtzinse samt Betriebs- und Nebenkosten die Rechtsgebühr für den angezeigten Pachtvertrag endgültig festgelegt werden.

Bekannt gegeben wurde im Begleitschreiben auch die vom Franchise-Nehmer im Zeitraum 28. August 2011 bis einschließlich 31. Dezember 2014 bezahlten Franchiseentgelte (=Franchisegebühren gemäß Franchisevertrag).

Ein weiteres **Ersuchen um Ergänzung** wurde seitens des Finanzamtes am **14. Oktober 2015** an die Bf zugestellt. Darin fragt das Finanzamt,

1. ob in der Summe der bekannt gegeben Beträge (€ 523.034,22) die USt enthalten ist.

2. ob die Kosten, die der Franchisenehmer gem. § 5(3)a des Franchisevertrages verpflichtet sei, an die ABC Werbegesellschaft mind. 4,5 % der Bruttoeinkünfte für Werbemaßnahmen zu leisten, in der Summe der Beträge enthalten seien. Wenn nicht, werde um Bekanntgabe der Kosten für den Zeitraum August 2011 - Dezember 2014 ersucht.

3. Weiters werde um Bekanntgabe des Versicherungsaufwands für den obgenannten Zeitraum gebeten, da der Franchisenehmer gem § 9 des Franchisevertrages zum Abschluss einer Betriebsunterbrechungsversicherung und einer Allgefahrenversicherung verpflichtet sei.

Die Bf übermittelte am 23. November 2015 eine Auflistung der am Standort zwischen August 2011 bis Dezember 2014 eingehobenen Franchisegebühr in Höhe von € 523.034,22 plus USt in Höhe von gesamt € 627.641,06 sowie der Werbegebühr in Höhe von € 480.076,15 plus USt von gesamt € 576.091,38. Desweiteren wurden die Versicherungsprämien gemäß dem Franchisevertrag bekannt gegeben.

Am 27. November 2015 ergänzte die Bf ihre Bekanntgabe noch um eine Mitteilung, dass der Pächter im Zeitraum März 2011 bis Dezember 2014 neben den bereits bekannt gegebenen Prämienleistungen für die Versicherung des Standorts noch zusätzliche Zahlungen in Höhe von insgesamt € 6.400 geleistet habe (entspreche € 400 pro Quartal) Es handle sich dabei um Prämienleistungen zur Reduktion des in der einschlägigen Versicherungspolizze vorgesehenen Selbstbehalts für Gebäudeschäden.

Daraufhin erging am **2. März 2016 der Gebührenbescheid** in Höhe von € 29.349,38. Der Bescheid wurde auf folgender Grundlage berechnet:

€ 775.068, 56 Basispacht inkl. USt für 3 Jahre (36 Monate)

€ 760.224, 81 Prozentpacht inkl. USt für 3 Jahre

€ 202.776, 48 Energiekosten inkl. USt für 3 Jahre

€ 18.453, 56 Müll/Kanalgebühr inkl. USt für 3 Jahre

€ 36.392, 34 Versicherungsprämie für 3 Jahre

€ 1.094.022, 36 Franchisegebühr und Werbegebühr und Versicherungsprämien inkl. USt (Durchschnittswert hochgerechnet auf 3 Jahre)

€ 48.000 einmalige Franchisegebühr inkl. USt

Summe: € 2.934.938, 11.

Begründet wurde die Einbeziehung der Franchisegebühren etc. in die Bemessungsgrundlage damit, dass der ausschließliche Zweck der Verpachtung der Betrieb eines ABC Restaurants sei. Der Pachtgegenstand dürfe nur zur Führung des Restaurants verwendet werden, die Beendigung des Franchise Vertrages führe automatisch zur Beendigung des Pachtvertrages und umgekehrt. Beide Verträge seien derart miteinander verknüpft, dass nicht von zwei getrennt zu beurteilenden Rechtsgeschäften auszugehen sei, sondern von einem einheitlichen Rechtsgeschäft.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf fristgerecht **Beschwerde am 4. April 2016.**

Begründet wird diese betreffend des Argumentes, dass kein wirtschaftlicher Zusammenhang der Verträge bestehe teilweise wortgleich wie Punkt 1 des oben dargestellten Begleitschreibens vom 29. Juni 2015. Darüberhinaus wird im Wesentlichen Folgendes angeführt:

Bei der Beurteilung des „Werts“ eines Bestandvertrags sei danach zu fragen, ob eine Leistung für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart worden sei. Abzustellen sei auf das Austauschverhältnis zur Einräumung des Benutzungsrechtes, also auf das, was "erkennbar" für die Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache bestimmt sei und nicht, was „anlässlich“ der „Überlassung des Gebrauchs“ vereinbart worden sei.

Von den beiden zwischen den Vertragsteilen abgeschlossenen Verträgen sei der Franchisevertrag der wesentlichere, dem wirtschaftlich die Hauptbedeutung zukomme. Der Pachtvertrag werde abgeschlossen, um einen Franchisevertrag zu erhalten und nicht der Franchisevertrag abgeschlossen, um die Nutzungsrechte am Pachtobjekt zu erlangen. Dies ergebe sich daraus, dass die beschwerdeführende Partei nur aus der Tätigkeit als Franchisenehmerin ihre Umsätze erwirtschaftet und nicht als Pächterin. Daher könne keinesfalls der Abschluss des Franchisevertrages und damit die Übernahme der unter dem

Franchisevertrag geschuldeten Leistungen als Entgelt für die Einräumung der Pachtrechte angesehen werden.

Die Franchisegebühr und sonstige Leistungspflichten des Franchisenehmers aus dem Franchisevertrag (wie z.B. die Eintrittsgebühr in Höhe von € 40.000 zzgl. USt gem.

§ 6 Abs 2 Franchisevertrag, die Prämien für nach dem Franchisevertrag abzuschließende

Versicherungen oder unter dem Franchisevertrag zu entrichtende Werbebeiträge) seien folglich nicht in die Bemessungsgrundlage für die auf den Pachtvertrag entfallende Rechtsgeschäftsgebühr miteinzubeziehen.

Betreffend dem Argument keiner gebührenrechtlichen Bezugnahme deckt sich die Beschwerde im Wesentlichen wortgleich mit Punkt 4 des oben dargestellten Begleitschreibens vom 29. Juni 2015.

Auch betreffend des Argumentes eines Verstoßes gegen das Legalitätsprinzip deckt sich die Beschwerde wortgleich mit Punkt 2 des oben dargestellten Begleitschreibens vom 29. Juni 2015 mit der Ergänzung, dass urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzverträge (denen ein Franchisevertrag im Wesentlichen entspreche) gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z. 2 GebG ausdrücklich gebührenbefreit sei.

Betreffend des Argumentes der Gleichheitswidrigkeit argumentiert die Bf in der Beschwerde wie in Punkt 3 des oben dargestellten Begleitschreibens vom 29. Juni 2015, dass die Rechtsansicht der belangten Behörde im Ergebnis überall dort, wo Franchisenehmer gleichzeitig auch Bestandnehmer ihres Franchisegebers seien, zu dem Umstand führe, dass die Franchiseentgelte bei der Bemessung der Bestandvertragsgebühr stets zwingend mitzuberücksichtigen wären und damit § 33 TP 5 GebG ein unsachlicher und damit gleichheitswidriger Inhalt unterstellt würde, da idente Sachverhalte je nachdem ob der Franchisenehmer mit dem Franchisegeber oder einem Dritten den Vertrag abschließe, unterschiedlich gebührenrechtlich behandelt würden. Zwei sohin inhaltlich identische Sachverhalte aber im Falle des Vertragsschlusses mit einem Dritten als gebührenrechtlich unbedenklich und im Falle des Vertragsschlusses mit dem Franchisegeber als gebührenrechtlich relevant zu qualifizieren, sei im Lichte des Art 7 B—VG gleichheitswidrig.

Richtig sei demgegenüber, dass allein die im Pachtvertrag selbst vereinbarten Leistungspflichten als „Wert“ des Bestandverhältnisses gemäß § 33 TP 5 GebG zu berücksichtigen seien.

Die von der belangten Behörde vorgenommene Einbeziehung des Werts der Leistungen der beschwerdeführenden Partei aus dem Franchisevertrag in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr des Pachtvertrags (laufende Franchisegebühr, einmalige Eintrittsgebühr in Höhe von € 40.000 zzgl. USt gem. § 6 Abs 2 Franchisevertrag, Werbegebühr gem. § 5 Abs 3 Franchisevertrag und Prämien für die gem. § 9 Franchisevertrag abzuschließenden Versicherungen) sei daher unzulässig und der Bescheid rechtswidrig.

Desweiteren wird in der Beschwerde Bezug genommen auf die Doppelberücksichtigung von Versicherungsprämien: Die Bf sei sowohl nach dem Pachtvertrag als auch nach dem Franchisevertrag verpflichtet, eine Betriebsunterbrechungs- sowie Allgefahrenversicherung abzuschließen. Inhaltlich handle es sich dabei um ein- und dieselben Versicherungen, welche in praxi daher nicht doppelt, sondern jeweils nur einmal abgeschlossen würden. Dies bedeutet, dass die Prämien für die betreffenden Versicherungen nur insgesamt einmal von der Bf geleistet würden.

Dessen ungeachtet hat die belangte Behörde die Versicherungsprämien für die bestehende Betriebsunterbrechungs- und Allgefahrenversicherung unrichtigerweise bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage doppelt berücksichtigt. Die daraus resultierende Überzahlung an Rechtsgeschäftsgebühr belaufe sich daher auf € 363,92 (1 % von € 36.392,34).

Selbst wenn der Wert der Leistungen aus dem Franchisevertrag bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr des Pachtvertrags zu berücksichtigen sein sollte, sei die Bemessungsgrundlage bei korrekter Kalkulation jedenfalls um den genannten Betrag von € 363,92 zu verringern.

Die Bf führt aus, dass sich die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr betreffend den Pachtvertrag auf Grundlage aller angeführten Überlegungen richtig in der Weise berechne, dass der Wert sämtlicher Leistungen der Bf unter dem Franchisevertrag darin keinen Niederschlag finden dürfe.

Hieraus folge, dass die belangte Behörde einen Betrag in Höhe von € 1.142.022,36 (= Summe Franchisegebühr, Werbegebühr, Versicherungsleistungen und einmalige Eintrittsgebühr von € 40.000 zzgl. USt) unrechtmäßig in die Bemessungsgrundlage einbezogen habe.

Die korrekte Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr des Pachtvertrags betrage daher nicht die von der belangten Behörde veranschlagten € 2.934.938,11, sondern vielmehr lediglich € 1.792.915,75. 1 % dieser Bemessungsgrundlage, ergäbe eine Rechtsgeschäftsgebühr gem. § 33 TP 5 GebG in Höhe von € 17.929,16.

Unter Berücksichtigung der bisherigen Vorschreibung in Höhe von € 8.791,20 hätte die belangte Behörde nur eine Nachzahlung von € 9.137,96 vorschreiben dürfen.

Die Bf beantragte

1. den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass der Wert der Leistungen, welche die beschwerdeführende Partei unter dem Franchisevertrag vom 15./17.06.2011 zu erbringen habe (Franchisegebühr, Werbegebühr gem. § 5 Abs 3 Franchisevertrag, Versicherungsleistungen gem. Art 9 Abs 1 und 2 Franchisevertrag und einmalige Eintrittsgebühr in Höhe von € 40.000 zzgl. USt gem. § 6 Abs 2 Franchisevertrag), nicht in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr des Pachtvertrags miteinbezogen werde und daher die Rechtsgeschäftsgebühr auf Grundlage einer entsprechend verringerten Bemessungsgrundlage von € 1.792.915,75 mit einem Betrag von € 17.929,16 neu festgesetzt wird;

in eventu

2. den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass der Wert der von der belangten Behörde geleisteten Versicherungsprämien unter dem Pachtvertrag und dem Franchisevertrag insgesamt nur einmal bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr des Pachtvertrags berücksichtigt werde und daher die Rechtsgeschäftsgebühr auf Grundlage einer um € 36.392,34 verringerten Bemessungsgrundlage von € 2.898.545,77 mit einem Betrag von € 28.985,46 neu festgesetzt werde

sowie in eventu

3. den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die belangte Behörde zurückverweisen.

Desweiteren beantragte die Bf das Unterlassen einer Beschwerdeentscheidung durch das Finanzamt, die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Nachforderung von € 11.420,22.

Im Vorlagebericht gab das Finanzamt zu dem gegenständlichen Fall eine Stellungnahme ab, die im Wesentlichen dahingehend lautet, dass die Verpachtung ausschließlich zu dem Zweck erfolgt sei, dem Pächter den Pachtgegenstand zum Betrieb eines ABC Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht zur Führung des Restaurants sei in einem gesondert abgeschlossenen Franchisevertrag eingeräumt worden. Der Pächter dürfe das Restaurant ausschließlich zu den im Franchisevertrag genannten Bedingungen und Auflagen betreiben. Auch hinsichtlich der Dauer und den Kündigungsmöglichkeiten stünden Pachtvertrag und Franchisevertrag in einem engen sachlichen Zusammenhang – bei Beendigung des Franchisevertrages, ende auch das Pachtverhältnis und umgekehrt, da Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages der Abschluss und Bestand des Pachtvertrages über die Restauranträumlichkeiten sei.

Getrennt abgeschlossene Verträge seien dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestehe (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098; 16.10.2003, 2003/16/0126). Bei einem echten Franchisevertrag würden die Bestandsvertragsselemente in den Hintergrund treten und bezögen sich bestenfalls auf die Nutzung von Know-how, Marken- und Warenzeichen. Bezug genommen wird auch auf ein Erkenntnis vom 7.10.1985, 85/15/0136, in dem der VwGH ausführe:

“Wurde den Beschwerdeführern durch den gegenständlichen Vertrag eine komplett eingerichtete Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken in Pacht auf unbestimmte Zeit gegeben, wobei der von ihnen zu entrichtende Pachtzins als Anteil im Umsatz der Tankstelle vereinbart war, so hatte der Vertrag die Pacht eines Unternehmens zum Gegenstand.“ Dieser Fall sei mit dem gegenständlichen vergleichbar, weil zwischen Franchise-Vertrag und Pacht-Vertrag ein derartiger enger wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang bestehe. Im gegenständlichen Fall liege die Verpachtung eines Unternehmens, keinesfalls ein gebührenfreier Markenlizenzvertrag vor. Daher beantragte das Finanzamt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Beweiswürdigung

Vom Bundesfinanzgericht wurde Einsicht genommen in die vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr. sowie in das damit im Einklang stehende Vorbringen der Bf in ihren schriftlichen Eingaben. Es ergibt sich daraus der unstrittige Urkundeninhalt sowohl des Pachtvertrages als auch des Franchisevertrages. Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt

sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch den Gebührenbescheid, Bescheidbeschwerde, Vorlageantrag und schließlich Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

III. Rechtsgrundlagen

§ 33 TP 5 GebG 1957 idF BGBl. I Nr. 163/2015

Bestandverträge

(1) Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert

1. im allgemeinen 1 v.H.;

2. beim Jagdpachtvertrag 2 v.H.

(2) Einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, zählen auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

(3) Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht. Abweichend vom ersten Satz sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

(4) Gebührenfrei sind

1. Verträge über die Miete von Wohnräumen bis zu einer Dauer von drei Monaten. Wird ein Mietverhältnis über diesen Zeitraum hinaus fortgesetzt, so wird der Mietvertrag im Zeitpunkt der Fortsetzung gebührenpflichtig und gilt mangels anderer beurkundeter Parteienvereinbarung vertraglich als auf unbestimmte Zeit verlängert;

2. Urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzverträge;

3. Bestandverträge, bei denen der für die Gebührenbemessung maßgebliche Wert 150 Euro nicht übersteigt;

4. Aufforderungsschreiben, mit denen die Entrichtung eines Erhaltungsbeitrages gemäß § 45 MRG begehrt wird.

(5) 1. Die Hundertsatzgebühr ist vom Bestandgeber, der im Inland einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder eine inländische Betriebsstätte unterhält, selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten.

2. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstberechnung der Gebühr nach Z 1 für atypische oder gemischte Rechtsgeschäfte, für Rechtsgeschäfte, bei denen Leistungen von einem erst in Zukunft ermittelbaren Betrag abhängen, sowie für Bestandgeber, denen eine persönliche Befreiung von den Gebühren zukommt, bestimmen. Für Fälle, in denen die vom Bestandnehmer zu erbringenden Nebenleistungen in der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde der Höhe nach nicht festgehalten sind, können weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen für Gruppen von Bestandsobjekten Durchschnittssätze aufgestellt werden; diese sind auf Grund von Erfahrungen über die Höhe der bei der jeweiligen Gruppe von Bestandsobjekten üblicherweise anfallenden Kosten festzusetzen.

3. Der Bestandgeber hat dem Finanzamt über die in einem Kalendermonat abgeschlossenen Bestandverträge eine Anmeldung unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes bis zum Fälligkeitstag zu übermitteln, welche die für die Gebührenberechnung erforderlichen Angaben zu enthalten hat; dies gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31. Auf den Urkunden ist ein Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anzubringen, der den berechneten Gebührenbetrag, das Datum des Tages der Selbstberechnung und die Unterschrift des Bestandgebers enthält. Eine Anmeldung kann unterbleiben, wenn die Gebührenschuld mit Verrechnungsweisung (§ 214 Abs. 4 BAO) im Wege von FinanzOnline bis zum Fälligkeitstag entrichtet wird.

4. Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhänder sowie Immobilienmakler und Immobilienverwalter im Sinne der Bestimmungen der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194, in der jeweils geltenden Fassung, (Parteienvertreter) und gemeinnützige Bauvereinigungen im Sinne der Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes 1979, BGBl. Nr. 139, in der jeweils geltenden Fassung, sind befugt, innerhalb der in der Z 1 angeführten Frist die Gebühr für Rechtsgeschäfte gemäß § 33 Tarifpost 5 als Bevollmächtigte des Bestandgebers selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Monats an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Im Übrigen ist § 3 Abs. 4a, 4b und 4c sinngemäß anzuwenden.

5. Für Bestandgeber, zu deren Geschäftstätigkeit laufend der Abschluss von Rechtsgeschäften im Sinne dieser Tarifpost gehört, sind die Bestimmungen des § 3 Abs. 4a über die Führung von Aufschreibungen und die Entrichtung der Hundertsatzgebühr sowie die Bestimmungen des Abs. 4b sinngemäß anzuwenden.

IV. Rechtliche Beurteilung

Der Begriff des "Wertes" ist im Gesetz selbst nicht definiert, jedoch hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur die Auffassung vertreten, dass zum „Wert“ alle jene Leistungen zählen, die der Bestandnehmer erbringen muss, um in den Gebrauch der Bestandsache zu gelangen.

Als Bestandzins sind also alle jene Leistungen anzusehen, die der Bestandnehmer für die Nutzung des Bestandsobjektes aufwendet oder künftig aufwenden muss.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Dazu zählt auch ein Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des Bestandgebers zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache bzw. ihres besseren störungsfreien Gebrauches (VwGH vom 25.10.2006, 2006/16/0111).

Zur Bemessungsgrundlage zählt ebenso die Übernahme von Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches dieser Sache dienen (vgl. etwa VwGH 21.3.2002, 99/16/0160).

Jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, ist für sich nach Maßgabe ihres Inhaltes zu vergebühren. Auf andere Urkunden ist nur Bedacht zu nehmen, wenn dem Gebührenschuldner ein Gegenbeweis zusteht (Fall des § 17 Abs. 2 GebG bei undeutlichem Urkundeninhalt und des trotz Beurkundung nicht zustande gekommenen Rechtsgeschäftes) oder wenn ein Schriftstück über einzelne gebührenrechtlich bedeutsame Umstände keinerlei Angaben enthält, ohne damit den Urkundencharakter zu verlieren. Als Prinzip (Urkundenprinzip) gilt jedenfalls, dass das Rechtsgeschäft der Gebühr unterliegt, so wie es beurkundet ist (vgl. VwGH 11.9.1980, 2909/79). Die Abgabenbehörde ist nicht gehalten, Erhebungen über einen vom Urkundeninhalt allenfalls abweichenden Willen der Parteien anzustellen (vgl. VwGH 14.11.1996, 95/16/0278).

Wenn ein einheitlicher Vertrag von verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (VwGH 28.6.1995, 94/16/0045). Überwiegt aber ein Vertragselement derart wesentlich, dass die von anderen Vertragstypen hinzutretenden Elemente völlig zurücktreten, so ist das Rechtsgeschäft nach diesem überwiegenden Typus zu behandeln (zB Mietwaschvertrag, VwGH 18.6.1979, 2330/78, ÖStZB 1980, 40). Für ein solches "Überwiegen" reicht nach dem VwGH Erkenntnis vom 28.6.1995, 94/16/0045, 0104, ÖStZB 1996, 113 aus, dass ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, was zur Folge hat, dass er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden "rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck" zu beurteilen ist (vgl. *Arnold*, Rechtsgebühren, § 33 Rz 7).

Strittig ist in vorliegendem Fall, ob die Einbeziehung der Leistungen aus dem Franchisevertrag in die Bemessungsgrundlage für den „Wert“ des Pachtvertrages einzubeziehen sind.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich dabei um Franchisegebühr, Werbegebühr, Eintrittsgebühr und Versicherungsleistungen für eine Betriebsunterbrechungsversicherung und Allgefahrenversicherung. Betreffend letzterer richtet sich das Beschwerdebegehren

gegen die doppelte Berücksichtigung der sowohl im Pacht- als auch im Franchisevertrag geforderten Betriebsunterbrechungs- bzw. Allgefahrenversicherung.

In seinem Erkenntnis vom VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112 hat der Verwaltungsgerichtshof folgende Rechtsanschauung dargetan:

"Gemäß § 17 Abs.1 des Gebührengesetzes 1957 (GebG 1957) ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird nach Abs.2 dieser Bestimmung bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, welcher die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat. Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG 1957 ist nicht entscheidend, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 76 zu § 33 TP 5 GebG 1957). Wesentlich für eine solche Einbeziehung ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (Fellner, aaO, Rz 77 zu § 33 TP 5 GebG 1957).

Im § 17 Abs. 1 GebG 1957 ist als Prinzip - Urkundenprinzip - festgelegt, dass für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist. § 17 Abs. 2 GebG 1957 hat zum Inhalt, dass bei einem - in Bezug auf die Art oder Beschaffenheit des Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände - undeutlichen Urkundeninhalt bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet wird, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat (vgl. Fellner, aaO, Rz 2 und 16 zu § 17 GebG 1957).

Die nach § 17 Abs. 1 GebG 1957 für die Beurteilung der Gebührenschuld maßgebliche Urkunde ist im Beschwerdefall der eingangs genannte Mietvertrag vom 16. Mai 2002, der in seinem § 11 dritter Satz die Verpflichtung des Mieters zum Abschluss einer "ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung" enthält. Der Inhalt der von der Mitbeteiligten als Mieterin abzuschließenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung ergibt sich dagegen nicht aus der maßgeblichen Urkunde, sodass der Umfang der Verpflichtung der Mitbeteiligten zum Abschluss einer ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung nach dem Inhalt dieser Urkunde auslegungsbedürftig ist. Die Undeutlichkeit des § 11 dritter Satz des vorliegenden Mietvertrages hat zur Folge, dass nach § 17 Abs. 2 GebG 1957 - bis zum Gegenbeweis - der Tatbestand vermutet wird, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat - im Beschwerdefall daher, dass auch die Verpflichtung nach § 11 dritter Satz des gegenständlichen Mietvertrages in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist."

Im gegenständlichen Fall hat der Pächter gemäß Art. 7 Abs 1 und 2 des Pachtvertrages sowie gemäß § 9 Abs 1 und 2 des Franchisevertrages auf seine Kosten zum einen

während der gesamten Dauer dieses Pachtvertrages eine Pachtzinsversicherung (Betriebsunterbrechungsversicherung) für den vertraglichen Pachtzins in Höhe der Vorauszahlung gemäß Art. 8 des Pachtvertrages für 12 Monate zuzüglich Nebenkosten abzuschließen und aufrecht zu erhalten, wobei als Mitversicherter der Verpächter zu benennen ist sowie zum anderen eine umfassende Allgefahrenversicherung abzuschließen.

§ 19 Abs. 1 GebG 1957 normiert: "Hat eine der Gebühr nach der Größe des Geldwertes unterliegende Schrift (Urkunde) mehrere einzelne Leistungen zum Inhalt oder werden in einem und demselben Rechtsgeschäfte verschiedene Leistungen oder eine Hauptleistung und Nebenleistungen bedungen, so ist die Gebühr in dem Betrage zu entrichten, der sich aus der Summe der Gebühren für alle einzelnen Leistungen ergibt. Als Nebenleistungen sind jene zusätzlichen Leistungen anzusehen, zu deren Gewährung ohne ausdrückliche Vereinbarung nach den allgemeinen Rechtsvorschriften keine Verpflichtung besteht."

In dem zitierten VwGH Erkenntnis wurde ausgesprochen, dass eine im Vertrag enthaltene Verpflichtung zum "Abschluss einer ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung" in die Bemessungsgrundlage des Mietvertrages einzubeziehen ist (VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112). Unstrittig ist daher, dass die Versicherungsleistungen daher zur Bemessungsgrundlage zählen.

Strittig ist allerdings, ob diese sowohl aus dem Pachtvertrag als auch aus dem Franchise Vertrag zu berücksichtigen sind, wie das Finanzamt das in seinem Bescheid vom 2. März 2016 aufgeschlüsselt vorgenommen hat. Die Bf steht zu Recht auf dem Standpunkt, dass es sich dabei um ein und dieselbe Versicherungs-Verpflichtung handelt - besonders vor dem Hintergrund des engen Zusammenhangs zwischen dem Pachtvertrag und dem Franchisevertrag, die wie das Finanzamt argumentiert, in engem Konnex stehen - die demzufolge auch nur einmal gebührenrechtlich berücksichtigt werden darf. Der VfGH spricht in seinem Erkenntnis vom VfGH 26.02.2009, G158/08-9 aus, dass ein Rechtsgeschäft insgesamt nur einmal zu vergewähren ist, weil dem § 1 GebG Rechtsgeschäfte und nicht Urkunden unterliegen. Demzufolge ist die Bemessungsgrundlage für die Gebühr um € 36.392,34 zu reduzieren und die Gebühr in der Folge um 1 % davon, also € 363,92, geringer zu berechnen.

Die Beschwerde der Bf richtet sich vor allem gegen die Einbeziehung sämtlicher Leistungen der Bf aus dem Franchisevertrag bei der Ermittlung des Wertes für die Bemessungsgrundlage des Pachtvertrages. Strittig ist daher, ob die im Rahmen der Pachtung erfolgte entgeltliche Einräumung des Rechts, ein Restaurant nach ABC System zu betreiben und die damit im Zusammenhang stehenden Franchise Gebühren, einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 GebG bilden oder ob der Franchise-Vertrag als gebührenfreier weiterer Vertrag anzusehen ist.

Der Franchise-Vertrag ist ein Dauerschuldverhältnis, wodurch der Franchisegeber dem Franchisenehmer gegen Entgelt das Recht einräumt, bestimmte Waren und/oder Dienstleistungen unter Verwendung von Name, Marke, Ausstattung usw. sowie der gewerblichen und technischen Erfahrungen des Franchisegebers und unter Beachtung

des von diesem entwickelten Organisations- und Werbesystems zu vertreiben, wobei der Franchisegeber Beistand, Rat und Schulung in technischer und verkaufstechnischer Hinsicht gewährt und eine Kontrolle über die Geschäftstätigkeit des Franchisenehmers ausübt.

Charakteristisch für jedes Franchisesystem ist die straffe Organisation. Die Franchisenehmer bleiben jedoch selbständige Unternehmer, die im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handeln. Dazu tritt beim sogenannten Produktfranchising eine Pflicht des Franchisenehmers zum ausschließlichen Warenbezug vom Franchisegeber, auch bekannt unter Exklusivbindung.

Der Franchisevertrag ist also ein Vertrag, durch den eine Marke in Verbindung mit Lizenzen oder Know-how einer anderen Person zur Benützung überlassen wird. Bei einem echten Franchisevertrag treten die Bestandvertragselemente in den Hintergrund und beziehen sich bestenfalls auf die Nutzung des Knowhow von Marken und Warenzeichen. (OGH 26.4.1994, 4 Ob 535/94, Miet 46.088/11 mwN).

Der Verwaltungsgerichtshof stellte in seinem Erkenntnis VwGH 07.10.1985, 85/15/0136 fest, dass in allen Fällen eines echten Franchisevertrages der Franchisenehmer im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelt. Außerdem führte der VwGH aus, dass ein Franchisevertrag nur dann vorliegt, wenn eine im Vertrag enthaltene Pacht einer unverbrauchbaren Sache vollkommen unberücksichtigt bleiben kann. Bei Beurteilung, ob dies der Fall ist, führte er weiters aus, dass *„weder in der Fachliteratur noch in der Rechtsprechung des OGH davon ausgegangen wird, dass die dem amerikanischen Franchising in Europa nachgebildeten Franchise-Verträge so gestaltet sind, dass der Franchise-Nehmer nichts anderes als eine Gewerbeberechtigung in das Vertragsverhältnis einbringt und alles andere einschließlich des vom Franchise-Nehmer zu führenden Unternehmens beigestellt wird. Wenngleich daher der Vertrag in einigen Belangen auch bei echten Franchise-Verträgen enthaltene Merkmale aufweist, kann er nicht als Franchise-Vertrag angesehen werden, weil zwar die Urkunde so abgefasst ist, dass jene Vertragsmerkmale, wie sie auch in echten Franchise-Verträgen enthalten sind, formal in den Vordergrund gerückt werden, der Vertrag in Wahrheit aber die Pacht eines Unternehmens in weitestgehendster Weise zum Gegenstand hat.“*

Hintergrund für dieses richtungsweisende VwGH Erkenntnis war die Frage, ob es sich bei Verpachtung einer komplett eingerichteten Tankstelle samt dazugehörigen Grundstücken und Shop, sowie der Verpflichtung der Pächter, die darin vertriebenen Waren ausschließlich vom Verpächter zu beziehen, um einen zu vergebührenden Pachtvertrag oder einen gebührenfreien Franchisevertrag handle. Der VwGH führte dazu aus:

„Wird eine komplett eingerichtete Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken in Pacht auf unbestimmte Zeit gegeben, wobei der zu entrichtende Pachtzins als Anteil am Umsatz der Tankstelle vereinbart ist, so kann daran, dass mit diesem Vertrag ein reines Pachtverhältnis begründet wurde, nichts ändern, auch nicht, dass der Verpächter die von ihm erzeugten und vertriebenen Waren zu liefern verpflichtet ist und

die Pächter ihrerseits verpflichtet sind, im wesentlichen nur Waren des Verpächters zu vertreiben. Beim echten Franchise-Vertrag treten die Bestandvertragsselemente in aller Regel in den Hintergrund. Wenn aber bei echten Franchise-Verträgen überhaupt Bestandvertragsselemente enthalten sind, so werden sie sich bestenfalls auf die Nutzung von Know-how von Marke und Warenzeichen und dergleichen mehr beziehen, nicht aber wie im gegenständlichen Fall auf die Pacht eines ganzen Unternehmens. Die weiteren vertraglichen Verpflichtungen des Verpächters, die Pächter unter anderem zu schulen, zu unterweisen und dergleichen mehr, sowie sein Know-how mit dem Recht zur Benützung des gesamten C-Systems ihnen zur Verfügung zu stellen, bewirken keine Änderung in der Beurteilung des Vertrages. Es ist nämlich nicht einzusehen, warum derartige Vertragsselemente nicht Gegenstand eines Unternehmenspachtvertrages sein können, zumal keine der in dem gegenständlichen Vertrag enthaltenen Vereinbarungen nicht in einem Unternehmenspachtvertrag enthalten sein darf.“

Es kommt bei der Unterscheidung zwischen Geschäftsraummiete und Unternehmenspacht nach der Rechtsprechung auf die Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles an. Maßgebend ist, wenn für die Betriebszwecke geeignete Räume vorhanden sind, für welche der beiden Möglichkeiten - Raummiete oder Unternehmenspacht - sich die Vertragsparteien entschieden haben. Insbesondere bedeutsam ist, ob ein lebendes Unternehmen in Form einer Pacht oder bloß Geschäftsräume in Bestand gegeben und Einrichtungsgegenstände in Form einer Miete beigestellt werden.

Folgt man obigen Ausführungen, so handelt es sich im streitgegenständlichem Fall um die Verpachtung eines Unternehmens, die der Vergebührung einschließlich der Franchisegebühren nach § 33 TP 5 GebG unterliegt.

Der Urkundeninhalt ist in seiner Gesamtbetrachtung aller in der Urkunde enthaltenen Bestimmungen zu ermitteln. Sofern auf andere Urkunden Bezug genommen wird, ist wegen ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 17 Abs. 1 GebG auch der Inhalt dieser Urkunden bei der Auslegung der Schrift zu berücksichtigen.

Folgt man dem Erkenntnis des VwGH vom 16.10.2003, 2003/16/0126, so sind getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer, gleichsam ob in einer oder mehreren Urkunden enthaltener, getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.

Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist die Errichtung einer Schrift bzw. förmlichen Urkunde über das Rechtsgeschäft zu Beweis Zwecken. Ist deren Inhalt geeignet, ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft zu beweisen, wird die Gebührenpflicht ausgelöst.

Nicht die Beurkundung, sondern das Rechtsgeschäft selbst ist Gegenstand der Abgabenerhebung (VwGH 16. Dezember 2010, 2009/16/0271).

Entgegengehalten wird dem Beschwerdevorbringen, die Franchisegebühr sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-how und Businesskonzept des Franchisegebers an die Franchisenehmer zu qualifizieren und weise keinerlei Konnex zur Einräumung der Nutzungsrechte an den Pachträumlichkeiten auf, dass nach dem schriftlich festgelegten Urkundeninhalt die Verpachtung gemäß Art. 3 des Pachtvertrages

ausschließlich zu dem Zweck erfolgte, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants zur Verfügung zu stellen. Hingegen wurde das Recht auf Führung dieses Restaurants nach dem ABC System dem Pächter mit dem gesondert abgeschlossenen Franchise-Vertrag eingeräumt. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen den Verträgen ist dadurch gegeben, dass sowohl Pacht- als auch Franchisevertrag am 17. Juni 2011 zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen wurden.

Nicht gefolgt werden kann der Bf mit den Ausführungen, dass der Pachtvertrag keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag enthalte und dass es sich bei den in Rede stehenden Verträgen um Rechtsgeschäfte handle, die inhaltlich völlig unterschiedliche Regelungsgegenstände betreffen würden und somit wirtschaftlich voneinander unabhängig seien. Im Pachtvertrag wird vielmehr mehrmals auf den Franchisevertrag Bezug genommen – insbesondere in Art. 3 Abs.1, 3 und 5 betreffend die Benützung der Pachträume sowie Art. 5 betreffend der weiteren Pflichten des Pächters. Desweiteren wird in Art. 9 Abs. 2 auf den Franchise Vertrag verwiesen, demzufolge der Pächter zum Betrieb des ABC Restaurants sogar nicht mehr berechtigt ist, wenn der Franchisevertrag endet und klargestellt wird, dass die Verpachtung an den Pächter aber ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants nach dem ABC System zur Verfügung zu stellen, weshalb das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchisevertrag zu enden hat. Der Pachtvertrag verweist des öfteren auf den Franchisevertrag und ist auch Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchise-Vertrages. Auch bewirkt die Auflösung des Pachtvertrages zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung dieses Franchise-Vertrages.

Art. 9 Abs.2 lautet wörtlich: *„Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pachtvertrages zum gleichen Stichtag.“*

Das bedeutet, dass der Franchise-Vertrag sogar *conditio sine qua non* für den Pachtvertrag ist.

Das Finanzamt führt daher zu Recht aus, dass zwischen dem Franchise-Vertrag und dem Pachtvertrag ein enger wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.

De facto liegen im Pachtvertrag also mehrere und folgenschwere Verweise wie dessen Beendigung auf den Franchise-Vertrag vor mit dem Ergebnis, dass der Pachtvertrag ohne den Franchisevertrag gar nicht bestehen kann.

Auch für das Vorliegen einer Unternehmenspacht spricht die im konkreten Fall im Art 5 1) des Pachtvertrages getroffene Vereinbarung einer Betriebspflicht. Deren Vorliegen stellt im Allgemeinen das wichtigste Kriterium eines Pachtvertrages dar, sofern dies auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes beruht (VwGH vom 26.02.1993, 91/17/0119 und VwGH vom 22.02.2000, 95/14/0033). Wie bei dem, dem Erkenntnis des BFG vom 26.07.2016, RV/7100282/2010 zu Grunde liegenden Sachverhalt ist auch im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass der Verpächter ein großes wirtschaftliches Interesse am Bestehen und an der Art des Betriebes hat. In diesem Sinn erging auch das Erkenntnis des BFG vom 02.05.2019,

RV/7104313/2015. In diesem Sinn hat das BFG auch in seinem vergleichbaren Erkenntnis vom BFG 10.05.2019, RV/2101213/2017 entschieden.

Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, zählen demzufolge zur Bemessungsgrundlage. Wenn der Bestandnehmer auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises.

Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. *Fellner*, aaO, Rz 77 zu § 33 TP 5 GebG).

Die Tatsache, dass im gegenständlichen Fall Pacht- und Franchisevertrag in getrennten Urkunden geregelt wurden, ändert nichts daran, dass ein „lebendes Unternehmen“ mitunter einen Gegenstand des Bestandvertrages darstellt. Relevant ist diesbezüglich nur, welchen Umständen die größere wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Neben den Räumlichkeiten wurde dem Pächter auch das beigestellt, was wesentlich zum Betrieb eines Unternehmens und dessen wirtschaftlichen Fortbestand gehört, beispielsweise die Betriebsmittel, ein einheitliches Businesskonzept, Know-how Rechte, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit, weshalb die Pacht des Unternehmens nicht unberücksichtigt bleiben kann. Durch diesen festgestellten engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen Pacht- und Franchisevertrag geht das Bundesfinanzgericht von einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den zu entrichtenden Franchisegebühren und der Überlassung der Pachträumlichkeiten aus, weshalb diese Gebühren einen Teil des Preises und damit der Gebührenbemessungsgrundlage bilden.

Das vom Pächter zu leistende Entgelt auf Grund des Pacht- und Franchisevertrages stellt einen einheitlichen Preis dar, der als einheitlicher Pachtzins zu qualifizieren ist, den der Pächter für die Überlassung der Nutzung des Gesamtunternehmens samt Know-how, bestehend aus der Zurverfügungstellung eines umfassenden ABC Restaurant-Systems zu entrichten hat. Bei der Verpflichtung zur Entrichtung der Franchisegebühren handelt es sich um eine Leistung des Bestandnehmers, die zum "Wert" des Pachtvertrages gemäß § 33 TP 5 GebG hinzuzurechnen ist. Da es sich um eine Unternehmenspacht handelt und das mit überlassene Know-how eine Leistung darstellt, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache steht, ist die Franchisegebühr daher ebenfalls in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, denn diese Leistungen ermöglichen und erleichtern den widmungsgemäßen Betrieb des Unternehmens.

Insbesondere das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 07.10.1985, 85/15/0136, worin dieser feststellt, dass ein Franchisevertrag immer nur dann vorliegt, wenn eine im Vertrag enthaltene Pacht einer unverbrauchbaren Sache vollkommen unberücksichtigt bleiben kann, steht in krassem Widerspruch zum gegenständlichen Fall, in dessen Franchise- Vertrag in § 15 Abs. 10 sogar dezitiert der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über die Restauranträumlichkeiten Bedingung für das Inkrafttreten

und den Bestand des Franchise-Vertrages ist. Die Auflösung des Pachtvertrages aus wichtigem Grunde bewirkt sogar zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung dieses Franchise-Vertrages. Das bedeutet, nicht nur der Pachtvertrag ist *conditio sine qua non* für den Franchise Vertrag, sondern auch der Franchise-Vertrag ist auch *conditio sine qua non* für den Pachtvertrag. Art. 9 Abs.2 des Pachtvertrages und § 15 Abs. 10 des Franchise-Vertrages verweisen gegenseitig aufeinander. Davon, dass der Pachtvertrag keinerlei Verweis auf den Franchise-Vertrag enthalte, bloße Erwähnungen des Franchise-Vertrages im Pachtvertrag seien undeine mangelnde rechtlich relevante Bezugnahme des Pachtvertrages auf den Franchise-Vertrag bestünde, wie von der Bf in der Beschwerde vom 4. April 2016 dargestellt, kann keine Rede sein. Vielmehr ist eine engere Verknüpfung von Verträgen, als dass der eine ohne den anderen nicht aufgelöst wird, kaum mehr möglich.

In seinen Erkenntnissen vom 02.05.2019, RV/7104313/2015 und BFG 10.05.2019, RV/2101213/2017 (veröffentlicht in der FINDOK) betreffend vergleichbare Fälle hat das Bundesfinanzgericht zur Einbeziehung der Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage gleichermaßen entschieden. Dies ist für den gegenständlichen Fall insbesondere von Bedeutung, weil auch der gegenständliche Pachtvertrag im Wesentlichen die identen Vertragsbestimmungen enthält, wie sie im genannten Erkenntnis des BFG zitiert sind.

Auf Grund der dargestellten Rechtslage bildet daher auch die Franchisegebühr einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr und die Beschwerde ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Stattgegeben wird der Geltendmachung der doppelten Berücksichtigung der Versicherungsprämie.

Die Bemessungsgrundlage für die Gebühr beträgt unter deren Abziehung daher € 2.898.545,77.

Die Gebühr beträgt 1 % davon, das sind € 28.985,45.

V. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Daher ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 10. Juli 2019